# Finanzgericht Münster, 1 K 1193/18 G,F

| | |
|---|---|
| **Datum:** | 26.11.2021 |
| **Gericht:** | Finanzgericht Münster |
| **Spruchkörper:** | 1. Senat |
| **Entscheidungsart:** | Urteil |
| **Aktenzeichen:** | 1 K 1193/18 G,F |
| **ECLI:** | ECLI:DE:FGMS:2021:1126.1K1193.18G.F.00 |

| | |
|---|---|
| **Sachgebiet:** | Finanz- und Abgaberecht |

**Tenor:**

Die Gewerbesteuermessbescheide 2008 vom 10.12.2015 und 26.08.2016 sowie 2009 und 2010 vom 26.08.2016, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14.03.2018 werden ersatzlos aufgehoben. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Klägerin zu 2/3 und der Beklagte zu 1/3, mit Ausnahme der außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen, die diese selbst trägt.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in gleicher Höhe leistet.

T a t b e s t a n d 1

Streitig ist die Mitunternehmerstellung der Beigeladenen und damit einhergehend die Rechtsfrage, ob die Klägerin in den Streitjahren 2008 bis 2013 Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt hat. Sollte dies der Fall sein, ist darüber hinaus streitig, ob der Beklagte für die Jahre 2008 bis 2010 Gewerbesteuermessbescheide erlassen durfte oder ob ihm dies infolge Verwirkung verwehrt war. 2

Die Klägerin ist eine ärztliche Gemeinschaftspraxis und war im Streitzeitraum an zwei Standorten mit der Fachrichtung Augenheilkunde tätig. Die Herren Dres. E P, H T, I C, K E und Herr I Q praktizierten in S, die Beigeladene Frau Dr. E K in R. 3

Gemäß Eintrittsvereinbarung vom 00.01.2008 und Gesellschaftsvertrag vom 00.02.2008 ist die Beigeladene zum 00.04.2008 als weitere Gesellschafterin in die Gesellschaft eingetreten. Die Gesellschaft eröffnete zu diesem Zweck neben der Betriebsstätte in S eine (Neben-)Betriebsstätte in R, in der die Beigeladene seitdem praktiziert hat. Da die bisherigen Gesellschafter und die Beigeladene zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses nicht beurteilen konnten, ob das im Rahmen einer überörtlichen Gemeinschaftspraxis zur dauerhaften Berufsausübung unbedingt erforderliche Maß an Übereinstimmung in persönlicher und fachlicher Hinsicht gegeben war, vereinbarten sie gem. Abs. 4 der Präambel der Eintrittsvereinbarung, die ersten 36 Monate der Mitgliedschaft als Kennenlernphase zu gestalten, mit dem Ziel, sich unbürokratisch wieder zu trennen, wenn diese Phase nicht für alle Beteiligten zufriedenstellend verlaufen würde. Wegen der Einzelheiten wird auf die Eintrittsvereinbarung vom 00.01.2008 ergänzend verwiesen. 4

Die Vertragsparteien vereinbarten darüber hinaus gem. § 1 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrags, dass die Gesellschafter ihre Tätigkeit dauernd gemeinschaftlich mit der Maßgabe ausübten, dass ein jeder Gesellschafter den Mittelpunkt seiner Berufstätigkeit an seinem eigenen Vertragsarztsitz hat und an dem örtlich unterschiedlichen Vertragsarztsitz eines anderen Gesellschafters nur nach Maßgabe der berufs- und vertragsrechtlichen Bestimmungen tätig wird. Die belegärztliche Tätigkeit wird am W-Krankenhaus in E und am N-Hospital in R ausgeübt. 5

Gemäß § 1 Abs. 2 üben die Gesellschafter ihren Beruf jeweils unabhängig und in eigener Verantwortung nach bestem Wissen und Gewissen aus. Jedes die ärztliche Berufsausübung betreffende Weisungsrecht ist ausgeschlossen. 6

Alle Gesellschafter zusammen haben gem. § 4 Abs. 3 100 Stimmen. Jedem am Gesellschaftsvermögen nicht beteiligten Gesellschafter (im Streitzeitraum ausschließlich die Beigeladene) steht jeweils eine Stimme zu. Die übrigen Stimmen stehen den am Gesellschaftsvermögen beteiligten Stimmen im Verhältnis ihrer prozentualen Beteiligung am Gesellschaftsvermögen zu. 7

Die Stimmen verteilen sich gemäß Anlage 2 des Gesellschaftsvertrags auf 8

- 1. Herrn Dr. H T: 28,38033 Stimmen 9 10
- 2. Herrn Dr. E P: 28,38033 Stimmen 11
- 3. Herrn Dr. I C: 28,37934 Stimmen 12
- 4. Herrn I Q: 6,93 Stimmen 13
- 5. Herrn Dr. K E: 6,93 Stimmen 14
- 6. Frau Dr. E K: 1,00 Stimme 15

(Beigeladene) 16

Am Jahresgewinn sind gemäß § 14 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrags beteiligt 17

- 18 19

1. jeder am Gesellschaftsvermögen nicht beteiligte Gesellschafter jeweils mit einem Anteil für jeden Kalendermonat, in dem er der Gesellschaft in dem betreffenden Geschäftsjahr als Gesellschafter angehört hat,

a) während der ersten zwölf Monate seiner Mitgliedschaft in der Gesellschaft in Höhe von 5.000 € 20

b) während der zweiten zwölf Monate seiner Mitgliedschaft in der Gesellschaft in Höhe von 5.416,66 € 21

c) beginnend mit dem 25. Monat seiner Mitgliedschaft in der Gesellschaft in Höhe von 5.833,33 € 22

- 2. an dem nach Abzug der Anteile nach Ziffer 1 verbleibenden Gewinn sowie an einem Verlust die übrigen Gesellschafter im Verhältnis ihrer Anteile am Gesellschaftsvermögen nach § 10 Abs. 2. 23 24
- 3. Die Gewinn- und Verlustanteile der Gesellschafter werden deren Kapitalkonten nach § 15 gutgeschrieben bzw. abgeschrieben. Jeder Gesellschafter hat Anspruch auf Auszahlung des positiven Saldos seines Kapitalkontos, soweit die Auszahlung der Gesellschaft nicht offenbar zum Schaden gereichen würde. 25
- 4. Über die Regelung des Abs. 3 hinaus zahlt die Gesellschaft den Gesellschaftern unter Berücksichtigung der vorhandenen Liquidität angemessene, monatliche Teilbeträge auf die zu erwartenden Gewinnanteile der Gesellschafter. Die Angemessenheit der monatlichen Vorabentnahme legen die Gesellschafter durch Beschluss fest. 26
- 5. Jeder Gesellschafter ist verpflichtet, festgestellte Verlustanteile in unbeschränkter Höhe sowie den von der Gesellschaft nach Absatz 4 erhaltenen Betrag, soweit dieser seinem festgestellten Gewinnanteil nach Absatz 2 übersteigt, an die Gesellschaft zurückzuzahlen. 27

Scheidet ein Gesellschafter aus der Gesellschaft aus, ist die Gesellschaft gem. § 22 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrags verpflichtet, dem ausgeschiedenen Gesellschafter eine Abfindung in Geld zu zahlen. Im Innenverhältnis tragen die übrigen Gesellschafter die Abfindung in dem Verhältnis, in dem ihren Gesellschaftsanteilen der Gesellschaftsanteil des ausgeschiedenen Gesellschafters nach § 18 Abs. 3 des Gesellschaftsvertrags anwächst. Nach § 18 Abs. 3 des Vertrags wächst der Gesellschaftsanteil des ausgeschiedenen Gesellschafters den Gesellschaftsanteilen der übrigen Gesellschafter im Verhältnis ihrer Beteiligung am Vermögen der Gesellschaft nach § 10 Abs. 2 an. Nach dieser Vorschrift ist die Beigeladene nicht am Gesellschaftsvermögen beteiligt. 28

Mit Protokoll der Gesellschafterversammlung vom 00.12.2010 beschlossen die Beteiligten dass die Beigeladene 29

- 1. ab dem 00.04.2011 einen Vorabgewinnanteil in Höhe von 8.333,33 EUR monatlich 30 31
- 2. zusätzlich ab dem 00.01.2011 eine Gewinnbeteiligung von 10 v.H. des Jahresgewinns, der in der Praxis in R erzielt wird und 32

- 3. für das laufende Geschäftsjahr 2010 einen zusätzlichen Gewinnanteil in Höhe von 10.000 EUR erhalten soll. 33

Mit Protokoll der Gesellschafterversammlung vom 00.07.2014 beschlossen die Beteiligten u.a., dass die Beigeladene für das laufende Geschäftsjahr 2013 eine zusätzliche Gewinnbeteiligung in Höhe von 25.000 EUR erhalten soll. 34

Mit Kaufvertrag über Teilgesellschaftsanteile vom 00.02.2016 hat die Beigeladene zum 00.01.2014 für xxx EUR einen Anteil von 3 % an den materiellen und immateriellen Werten der Klägerin erworben. 35

Für den Streitzeitraum 2008 bis 2010 hatte das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung I (GKBp) bereits im Jahr 2012 eine Betriebsprüfung (Bp) durchgeführt. Aus einem Aktenvermerk „Grobplanung“ vom 19.07.2011 in der Bp-Akte ergibt sich, dass der Beklagte für die Jahre 2006 und 2007 nicht die Notwendigkeit gesehen hatte, die Klägerin zu prüfen. Die Beteiligungsverhältnisse hätten sich nicht geändert und in den Vorjahren habe es nur geringfügige Beanstandungen ergeben. Zum 01.04.2008 sei jedoch die Beigeladene der Klägerin beigetreten (Gewinnanteil 0,00 %). Ein entsprechender Vertrag sei in den Akten nicht enthalten. Der Fall sei ab 2008 zu prüfen und auf dem Prüfungsgeschäftsplan 2012 (2013 war durchgestrichen) vorzumerken. Wegen der Einzelheiten wird auf den Aktenvermerk „Grobplanung“ verwiesen. Am 04.01.2012 erging die Anordnung einer steuerlichen Außenprüfung für die Jahre 2008 bis 2010. Prüfungsgegenstand war die „gesonderte und einheitliche Feststellung von Einkünften“. Aus dem Betriebsprüfungsbericht vom 30.04.2012 ergeben sich aus Tz. 1.3.2 die Beteiligungsverhältnisse zum Ende des Prüfungszeitraums. Danach hatte der Betriebsprüfer festgestellt, dass die Beigeladene in sämtlichen Streitjahren nicht an der Gesellschaft beteiligt war (0/10.000 Anteile). Der Betriebsprüfer kam auch zu dem Ergebnis, dass die Sonderbetriebsausgaben der Gesellschafter einschließlich der Beigeladenen zu kürzen sind (Tz. 2.4.4 des Bp-Berichts). In dem Betriebsprüfungsbericht (Deckblatt) war als Prüfungsfeld angegeben „Ges. u. einh. Feststellung der Einkünfte aus Selbständiger Arbeit“. Dementsprechend stellte der Beklagte die Einkünfte der Klägerin für die Jahre 2008 bis 2010 als solche aus selbständiger Arbeit fest. Die Feststellungsbescheide wurden bestandskräftig. 36

Für die Jahre 2011 bis 2013 führte die GKBp eine weitere Bp bei der Klägerin durch. Die Bp vertrat nunmehr die Auffassung, dass die Beigeladene zwar zivilrechtlich Gesellschafterin, nicht aber steuerrechtliche Mitunternehmerin der Klägerin sei. Mangels eines eigenen Geschäftsanteils sei sie nicht an den stillen Reserven und auch nicht am Good-Will der Gesellschaft beteiligt. Die Beigeladene trage nur ein geringes Maß an Mitunternehmerrisiko (keine Beteiligung an den stillen Reserven, keine Verlustbeteiligung, Berufshaftpflichtversicherung zu Lasten der Klägerin) und entfalte eine nur schwach ausgeprägte Mitunternehmerinitiative (nur Widerspruchsrecht, welches bei einem Stimmanteil von 1/100 kaum ins Gewicht falle). Da die Beigeladene Behandlungsverträge im Namen der Gemeinschaftspraxis abschließe und Honorareinnahmen zu Gunsten der verbleibenden Gesellschafter erziele, die sie in der Betriebsstätte in R erwirtschaftet habe, führten diese Einnahmen zuungunsten der verbleibenden Gesellschafter dazu, dass deren Einkünfte gem. § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG als gewerbliche Einkünfte zu qualifizieren seien, weil diese Einnahmen nicht durch die eigene Fachkenntnis, Leitung und Verantwortung der verbleibenden Gesellschafter erzielt worden seien (Stempeltheorie). Auch in tatsächlicher Hinsicht sei allein aufgrund der räumlichen Trennung der Betriebsstätten in S und R davon auszugehen, dass die Beigeladene tatsächlich selbständig leitend und eigenverantwortlich tätig geworden sei. 37

Auch die Vereinbarung einer zusätzlichen Gewinnbeteiligung von 10 v.H. an dem Gewinn der Niederlassung in R führe zu keinem anderen Ergebnis. Ein erhöhtes Mitunternehmerrisiko würde sich nur dann ergeben, wenn sich die Gewinnbeteiligung nach dem wirtschaftlichen Ergebnis der gesamten Gesellschaft richten würde und nicht nur nach dem Gewinn des Teilbereichs, der auf den Tätigkeitsbereich der Beigeladenen entfalle. 38

Der Beklagte folgte den Feststellungen der Bp und erließ am 26.08.2016 Änderungsbescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 2011 bis 2013. Er stellte Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von xxx EUR (2011), xxx EUR (2012) sowie xxx EUR (2013) fest. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden auf die fünf Alt-Gesellschafter verteilt. Des weiteren wurde am 26.08.2016 ein negativer Feststellungsbescheid an die Beigeladene erteilt, der besagt, dass sie für den Streitzeitraum 2011 bis 2013 nicht als Mitunternehmerin der Klägerin anzusehen sei. 39

Der Beklagte erweiterte den Prüfungszeitraum auf den Zeitraum 2008 bis 2010 und erließ am 10.12.2015 (geändert am 26.08.2016) für 2008 bzw. am 26.08.2016 für 2009 bis 2013 (erstmalig) Gewerbesteuermessbescheide. Die Messbeträge wurden in folgender Höhe festgesetzt: 40

2008: xxx EUR (zu Grunde liegender Gewinn: xxx EUR) 41

2009: xxx EUR (Gewinn: xxx EUR) 42

2010: xxx EUR (Gewinn: xxx EUR) 43

2011: xxx EUR (Gewinn: xxx EUR) 44

2012: xxx EUR (Gewinn: xxx EUR) 45

2013: xxx EUR (Gewinn: xxx EUR). 46

Der Beklagte legte für das Streitjahr 2008 für den Zeitraum 01.04.2008 bis 31.12.2008 den von der Klägerin ermittelten anteiligen Gesamthandsgewinn in Höhe von xxx EUR zu Grunde und brachte die Sonderbetriebsausgaben der Altgesellschafter (xxx EUR) und den Gewinnanteil der Beigeladenen (xxx EUR) zum Abzug. 47

Die Klägerin legte gegen den Gewerbesteuermessbescheid vom 2008 am 21.12.2015, gegen die Gewerbesteuermessbescheide 2009 bis 2013 am 27.09.2016 und gegen die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung 2011 bis 2013 am 28.09.2016 Einspruch ein. Sie hielt an ihrer Auffassung fest, dass die Beigeladene Mitunternehmerin der Gemeinschaftspraxis gewesen sei. Für den Fall, dass eine Mitunternehmerschaft zu verneinen sei, müssten sämtliche, von der Beigeladenen in R erzielten Betriebseinnahmen und -ausgaben aus der Klägerin ausgesondert werden. Demnach verblieben nur noch die Einnahmen, die von den fünf verbliebenen Gesellschaftern eigenverantwortlich erzielt worden und daher als freiberufliche Einkünfte zu beurteilen seien. Davon abgesehen sei der Gewinn nicht richtig ermittelt worden. Ausgangspunkt sei eine Eröffnungsbilanz zum 01.04.2008 bei einer angedachten Gewerbebetriebseröffnung gewesen, die nach § 4 Abs. 1 EStG ermittelt worden sei. Sodann sei am 01.04.2008 zu der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG gewechselt worden. Aus diesem Wechsel resultiere ein Übergangsverlust in Höhe von xxx EUR sowie im weiteren Jahresverlauf ein laufender Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG in Höhe von xxx EUR. Per Saldo verbleibe ein Gewinn vor Sonderbetriebsausgaben in Höhe von xxx 48

EUR.

Der Beklagte wies die Einsprüche mit Einspruchsentscheidung vom 14.03.2018 als unbegründet zurück. Er hielt an seiner Auffassung fest, dass die Beigeladene keine Mitunternehmerin der Klägerin gewesen sei, weil sie nur ein geringes Maß an Mitunternehmerrisiko und eine nur schwach ausgeprägte Mitunternehmerinitiative entfaltet habe. Da sie die Behandlungsverträge im Namen der Gemeinschaftspraxis abgeschlossen und Honorareinnahmen zu Gunsten der verbleibenden Gesellschafter erzielt habe, die sie auf Grund einer vertraglich vereinbarten eigenverantwortlichen und leitenden Tätigkeit in der Zweigbetriebsstätte in R erwirtschaftet habe, führten die Einnahmen dazu, dass deren Einkünfte als gewerbliche Einkünfte zu qualifizieren seien (Stempeltheorie). Wenn eine Personengesellschaft teils freiberuflich und teils gewerblich tätig sei, gelte ihre Tätigkeit gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG insgesamt als Gewerbebetrieb. Sämtliche von der Personengesellschaft erzielten Einkünfte würden zu Einkünften aus Gewerbebetrieb umqualifiziert (sog. Abfärbewirkung). Unerheblich sei dabei, ob der gewerblichen Tätigkeit im Rahmen des gesamten Unternehmens nur geringfügige wirtschaftliche Bedeutung zukomme. Selbst wenn nur ein einzelner Gesellschafter für die Gesellschaft teilweise gewerblich tätig gewesen sei, so sei deren gesamte Tätigkeit eine gewerbliche. Er – der Beklagte – habe die Höhe des Gewinns auch korrekt festgestellt. Die der Beigeladenen zugeordneten Einkünfte seien aus der Gewinnverteilung ausgeschieden worden. 49

Hiergegen hat die Klägerin am 18.04.2018 Klage erhoben. Zur Begründung führt sie aus, dass die Beigeladene ihrer Auffassung nach ein Mitunternehmerrisiko trage. Dies ergebe sich zunächst aus ihrem unbeschränkten, gesellschaftsrechtlichen Haftungsrisiko für Schulden im Außenverhältnis. In § 4 der Vereinbarung vom 00.01.2008 werde detailliert dargestellt, inwieweit sie in vollem Umfang mit ihrem Privatvermögen hafte. Die Beigeladene partizipiere darüber hinaus seit ihrem Eintritt an dem Gewinn der Gesellschaft. Im Verlustfall stehe ihr gem. § 14 des Gesellschaftsvertrags kein Gewinnanteil zu, so dass ihr Gewinnanspruch mit dem wirtschaftlichen Erfolg der Gemeinschaftspraxis verknüpft und eine begrenzte Verlustteilnahme vorhanden sei. Im Falle des Ausscheidens sehe § 22 Abs. 3 Nr. 2a) des Gesellschaftsvertrags die Möglichkeit vor, dass auf den Vertragsarztsitz nicht verzichtet werde. Somit würde der Beigeladenen auf jeden Fall in Höhe des immateriellen Werts des Vertragsarztsitzes eine Abfindung zufließen. 50

Darüber hinaus entfalte die Beigelade auch Mitunternehmerinitiative. Ihr stehe als GbR-Gesellschafterin zunächst das gemeinschaftliche Recht auf Ausübung der Geschäftsführung zu. Überdies sei sie im Rahmen ihrer originären Geschäftstätigkeit einzeln zur Geschäftsführung und Vertretung befugt (§ 3 Abs. 2 Gesellschaftsvertrag). Dabei handele es sich um den Abschluss, die Durchführung und die Erfüllung von Behandlungsverträgen mit den Patienten. Die von ihr erbrachten Leistungen würden maßgeblich zum wirtschaftlichen Erfolg der Klägerin beitragen. Schließlich bestehe eine Einzelvollmacht für die Erfüllung periodisch fällig werdender Zahlungsverpflichtungen aus abgeschlossenen Dauerschuldverhältnissen (§ 3 Abs. 2), sie habe eine Einzelvollmacht hinsichtlich des fachlichen Direktionsrechts des Arbeitgebers (§ 3 Abs. 3), und ihr stehe für Geschäftsführungsmaßnahmen der anderen Gesellschafter ein Widerspruchsrecht gem. § 711 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) zu. Das Geschäft müsse in diesem Fall unterbleiben und es müsse eine Entscheidung durch Gesellschafterbeschluss herbeigeführt werden. 51

Entgegen der Auffassung des Beklagten seien die Altgesellschafter in R auch sehr präsent gewesen. Die Tätigkeit der Beigeladenen sei eingehend kontrolliert worden. Darüber hinaus 52

seien Voruntersuchungen durchgeführt, Behandlungen festgelegt sowie komplizierte Fälle (schwierige Operationen) selbst übernommen worden. Insgesamt seien die Altgesellschafter im Streitjahr 2008 an 117 Tagen (9 Tage mit 2 Gesellschaftern), 2009 an 129 Tagen (8 Tage mit 2 Gesellschaftern) und 2010 an 60 Tagen in R tätig gewesen. Damit liege eine leitend und eigenverantwortlich ausgeübte freiberufliche Tätigkeit vor.

Sollte die verbleibende 5-Personen-GbR von Beginn an als gewerbesteuerpflichtig beurteilt werden, sei der Beginn der Gewerbesteuerpflicht nicht korrekt ermittelt worden. Das auslösende Ereignis (Eintritt der Beigeladenen), das zur etwaigen Gewerblichkeit der GbR führe, habe erst zum 00.04.2008 stattgefunden. Damit entstehe auch erst zu diesem Zeitpunkt eine Gewerbesteuerpflicht, die nicht zurückwirke (§ 14 Satz 3 GewStG, vgl. BFH-Urteil vom 20.12.2000 XI R 8/00, BStBl. II 2002, 478) Darüber hinaus sei für den Fall der Gewerbesteuerpflicht die Höhe des Gewerbeertrags nicht korrekt ermittelt worden. Der Gewinn aus Gewerbebetrieb habe in diesem Fall selbständig ermittelt werden müssen. Der Feststellungsbescheid stelle insoweit keinen Grundlagenbescheid dar. Im Rahmen der Betriebsprüfung sei die Höhe des Gewinns jedoch aus den Feststellungsbescheiden entnommen worden. (Die Klägerin begehre insoweit, den Gewinn ausgehend von einer Gewerbebetriebseröffnungsbilanz im Zeitpunkt des Beginns der Gewerbesteuerpflicht nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln). 53

Schließlich vertritt die Klägerin die Auffassung, dass eine Verwirkung der Änderungsmöglichkeit für die Gewerbesteuermessbescheide 2008 bis 2010 wegen einer bereits durchgeführten Bp. eingetreten sei. In der ersten Bp sei die Gewerblichkeit der Gemeinschaftspraxis nicht aufgegriffen worden, obwohl der geänderte Gesellschaftsvertrag und die Eintrittsvereinbarung bereits vorgelegen hätten. Es sei für einen Außenstehenden undenkbar, dass sich der Beklagte vorbehalten haben könnte, davon abweichend Gewerbesteuermessbescheid zu erlassen. In diesem Fall sei der Rechtsgedanke des § 173 Abs. 2 AO auch auf Erststeuerbescheide anzuwenden. 54

Die Klägerin beantragt, 55

- 1. die Gewerbesteuermessbescheide für 2008 vom 10.12.2015 und vom 26.8.2016 sowie für 2009 bis 2013 vom 26.08.2016 jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14.3.2018 ersatzlos aufzuheben, 56 57
- 2. die Gewinnfeststellungsbescheide 2011 bis 2013 vom 26.8.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14.3.2018 dahingehend zu ändern, dass bei sämtlichen Gesellschaftern die Einkunftsart Einkünfte aus selbständiger Arbeit festgestellt und die Beigeladene als Gesellschafterin aufgenommen wird, 58
- 3. hilfsweise, für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen. 59

Der Beklagte beantragt, 60

die Klage abzuweisen, 61

hilfsweise für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen. 62

Zur Begründung verweist er auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung, auf die ergänzend Bezug genommen wird. Ergänzend führt er aus, dass seiner Auffassung nach die Altgesellschafter am Standort R nicht leitend und eigenverantwortlich tätig geworden seien. 63

Sie hätten im Zusammenhang mit den Voruntersuchungen und gängigen Behandlungen am Praxisstandort R nicht in dem erforderlichen Maß entscheiden können. Soweit die Klägerin behaupte, dass an den angegebenen Tagen die Altgesellschafter regelmäßige und eingehende Kontrollen der Tätigkeit der Beigeladenen durchgeführt sowie komplizierte Fälle selbst übernommen hätten, impliziert diese Behauptung, dass (mindestens) an knapp der Hälfte der gesamten Praxisarbeitstage in den Jahren 2008 und 2009 keiner der Partner in R tätig gewesen sei. Bereits aus diesem Grund habe keine ausreichende faktische Verantwortung der übrigen Gesellschafter für die an dem Praxisstandort R erbrachten Leistungen bestanden. Fachliche Verantwortung könne der Berufsträger nur tragen, wenn ihm in jedem Einzelfall die für die Einteilung leichter und schwieriger Fälle erforderlichen Tatsachen bekannt seien. Dies sei im Streitfall nicht möglich gewesen, da die Beigeladene an den Abwesenheitstagen der Altgesellschafter eigenverantwortliche Routine- und Akutbehandlungen durchgeführt habe.

Der Beklagte vertritt die Auffassung, dass er hinsichtlich der Streitjahre 2008 bis 2010 wegen einer bereits durchgeführten Bp sein Recht auf Erlass von Gewerbesteuermessbescheiden nicht verwirkt habe. Es bedürfe zur Verwirkung eines besonderen Verhaltens des Finanzamts, aufgrund dessen die Klägerin darauf hätte vertrauen dürfen, dass sie mit einer Steuerforderung seitens des Finanzamts nicht mehr hätte rechnen können. Ein derartiger Vertrauenstatbestand ergebe sich jedoch nicht bereits aus der durchgeführten und abgeschlossenen Bp der Streitjahre 2008 bis 2010. Vielmehr sei für die Verwirkung entscheidend, ob im Rahmen der Bp die Einkunftsart (gewerblich oder freiberuflich) thematisiert worden sei. Ein Hinweis darauf, dass bereits in der vorangegangenen Bp die Frage der gewerblichen Infizierung Gegenstand der Prüfung gewesen sei, liege nicht vor. 64

Die Streitsache wurde am 07.12.2018 vor dem damaligen Berichterstatter erörtert und am 26.11.2021 vor dem Senat mündlich verhandelt. Auf die jeweilige Sitzungsniederschrift wird verwiesen. 65

**E** n t s c h e i d u n g s g r ü n d e 66

Die Klage ist hinsichtlich der Streitjahre 2008 bis 2010 begründet. Der Beklagte hatte seine Änderungsbefugnis wegen einer bereits für diese Veranlagungszeiträume durchgeführten Bp verwirkt. Im Übrigen ist die Klage unbegründet. 67

Die Änderung der Feststellungsbescheide für 2011 bis 2013 erfolgte zu Recht und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -). 68

Eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit konnte für die GbR bestehend aus den Altgesellschaftern und der Beigeladenen nicht erfolgen, da die Beigeladene zwar zivilrechtliche Gesellschafterin, nicht aber steuerrechtliche Mitunternehmerin der GbR war. Der Beklagte hat auch zu Recht für die Streitjahre 2011 bis 2013 Gewerbesteuermessbescheide erlassen. Eine selbständige und leitende Tätigkeit der „Altgesellschafter“ am Praxisstandort R lag nicht vor, so dass die in R erzielten Einkünfte als gewerbliche Einkünfte zu qualifizieren sind (Stempeltheorie). Auch die übrigen von der Personengesellschaft erzielten Einkünfte werden deshalb gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zu Einkünften aus Gewerbebetrieb (sog. Abfärbewirkung). 69

- I. Feststellung von Einkünften 70 71

72

Gemäß § 179 i.V.m. § 180 Abs.1 Nr. 2 Buchst. a Abgabenordnung (AO) werden einkommen- und körperschaftsteuerpflichtige Einkünfte einheitlich und gesondert festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind. Bei einer selbstständig oder gewerblich tätigen GbR ist diese Voraussetzung erfüllt, wenn mehrere Personen den Betrieb als Unternehmer (Mitunternehmer) führen (§§ 18 Abs. 4 Satz 2, 15 Abs.1 Satz 1 Nr. 2 Einkommensteuergesetz (EStG)).

Dies ist vorliegend in der Person der Beigeladenen nicht der Fall. Diese ist im Streitjahr nicht als Mitunternehmerin der GbR anzusehen. Ihre Einkünfte sind somit nicht zusammen mit den Einkünften der Altgesellschafter einheitlich und gesondert festzustellen. 73

Als Mitunternehmer ist ein Gesellschafter einer GbR nur dann anzusehen, wenn er die Merkmale der Mitunternehmerinitiative und des Mitunternehmerrisikos erfüllt. Beide Merkmale können im Einzelfall mehr oder weniger ausgeprägt sein. Ein geringeres mitunternehmerisches Risiko kann durch eine besonders starke Ausprägung des Initiativrechts ausgeglichen werden und umgekehrt. Beide Merkmale müssen jedoch vorliegen. Ob dies zutrifft, ist unter Berücksichtigung aller die rechtliche und wirtschaftliche Stellung einer Person insgesamt bestimmenden Umstände zu würdigen (vgl. BFH-Urteil vom 25.04.2006 VIII R 74/03, BStBl. II 2006, 595). Die Kriterien für die Annahme einer freiberuflichen Mitunternehmerschaft unterscheiden sich nicht von denen einer gewerblichen Mitunternehmerschaft (vgl. BFH-Urteil vom 08.04.2008 VIII R 73/05, BStBl. II 2008, 681 m.w.N.). 74

Mitunternehmerrisiko bedeutet Teilhabe am Erfolg oder Misserfolg eines gewerblichen Unternehmens. Das volle Mitunternehmerrisiko von Gesellschaftern einer GbR ist im Regelfall dadurch gekennzeichnet, dass das Unternehmen im Innenverhältnis (d.h. mit schuldrechtlicher Wirkung) auf gemeinsame Rechnung und Gefahr der einzelnen Gesellschafter geführt wird. Der Gesellschafter muss daher nicht nur am laufenden Unternehmenserfolg beteiligt sein; darüber hinaus müssen die Regelungen des Gesellschaftsvertrags die Gewähr dafür bieten, dass er (grundsätzlich) im Falle der Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses entsprechend seinem Gewinnanteil Anspruch auf den Zuwachs der stillen Reserven des Betriebsvermögens einschließlich des Zuwachses an dem Firmenwert hat (vgl. BFH-Urteil vom 16.12.2003 VIII R 6/93, DStRE 2004, 933 m.w.N.). 75

Im vorliegenden Fall ist die Beigeladene nicht am laufenden Gewinn der GbR beteiligt. Gem. § 14 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrags vom 00.02.2008 erhielt sie während der ersten zwölf Monate ihrer Tätigkeit für die Gesellschaft einen Anteil in Höhe von 5.000 EUR, während der zweiten zwölf Monate ihrer Tätigkeit einen Anteil in Höhe von 5.416,66 EUR und beginnend mit dem 25. Monat einen Anteil in Höhe von 5.833,33 EUR. Eine Beteiligung am Gewinn des Unternehmens erfolgt dadurch nicht. Vielmehr hat die zwischen den Altgesellschaftern und ihr getroffene Vereinbarung den Charakter eines fixen (Arbeits-)Entgeltes. Hieran ändert auch der Umstand nichts, dass die Beigeladene für das Streitjahr 2010 auf Grund des Beschlusses der Gesellschafterversammlung vom 00.12.2010 einen „zusätzlichen Gewinnanteil“ in Höhe von 10.000 EUR erhalten hat. Bei diesem - (erst) am Ende des Geschäftsjahres 2010 - vereinbarten pauschalen Betrag handelt es sich nach Zeitpunkt und Art der Vereinbarung vielmehr um eine Gratifikation und nicht um eine Gewinnbeteiligung. Die Berechnungskriterien für den „zusätzlichen Gewinnanteil“ werden nicht offen gelegt. Ein Zusammenhang mit einem besonderen wirtschaftlichen Erfolg ist nicht erkennbar. 76

Auch in den Streitjahren 2011 bis 2013 führen die gesellschaftsvertraglichen Regelungen zu keinem anderen Ergebnis. So erhielt die Beigeladene laut Beschluss der 77

Gesellschafterversammlung vom 00.12.2010 ab dem 00.04.2011 einen monatlichen Geldbetrag in Höhe von 8.333,33 EUR und zusätzlich ab dem 00.01.2011 eine „Gewinnbeteiligung“ von 10 v.H. des Jahresgewinns, der in der Praxis in R erzielt wurde. Ihre Einnahmen blieben unabhängig vom wirtschaftlichen Erfolg auf den Anteil von 10 v.H. ihrer Honorarumsätze begrenzt. Sie nahm damit nicht an den (gesamten) Gewinnchancen der Klägerin teil. Hinsichtlich des mit Protokoll der Gesellschafterversammlung vom 00.07.2014 beschlossenen zusätzlichen Auszahlungsbetrags für 2013 in Höhe von 25.000 EUR gelten die bereits zum Geschäftsjahr 2010 erfolgten Ausführungen.

Die fehlende Gewinnbeteiligung der Beigeladenen zeigt sich auch eindeutig an der Gewinnverteilung zwischen den „Altgesellschaftern“ der Klägerin. Deren Gewinnanteile bemessen sich nicht nach dem Verhältnis der von ihnen erzielten Umsätze. Sie sind vielmehr am gesamten Gewinn der Klägerin entsprechend ihrer Vermögensbeteiligung beteiligt. Damit standen die Gewinnchancen in den Streitjahren alleine den „Altgesellschaftern“ zu. 78

Eine Beschränkung des Mitunternehmerrisikos ergibt sich auch dadurch, dass die Beigeladene nicht an den stillen Reserven der Klägerin beteiligt war. Eine Beteiligung an den stillen Reserven der materiellen Wirtschaftsgüter schließt der Gesellschaftsvertrag in § 10 Abs. 2 Satz 2 ausdrücklich aus. Eine Gewähr, dass die Beigeladene an den stillen Reserven der immateriellen Werte beteiligt war, bietet der Gesellschaftsvertrag ebenfalls nicht. Er enthält keine Regelung über die Beteiligung an den immateriellen Werten. Auch eine Ableitung eines derartigen Anspruchs aus § 738 BGB ist nicht möglich, da diese Vorschrift voraussetzt, dass der Gesellschafter einen Anteil am Gesellschaftsvermögen hat, was vorliegend nicht der Fall ist. Die Beigeladene hat nach dem Kaufvertrag über Teilgesellschaftsanteile vom 00.02.2016 erst zum 00.01.2014 einen Anteil von 3 % an den materiellen und immateriellen Werten der Klägerin erworben. 79

Darüber hinaus ist das wirtschaftliche Risiko der Beigeladenen in Folge der in § 9 des Gesellschaftsvertrags vereinbarten Außenhaftung unter Berücksichtigung der Gesamtumstände als gering anzusehen. Aufgrund der hohen jährlichen Gewinne der GbR (zwischen xxx EUR in 2011 und xxx EUR in 2013) brauchte sie mit einer Inanspruchnahme für Verbindlichkeiten der GbR nicht zu rechnen. Die Haftung für Behandlungsfehler wurde durch die Freistellung im Innenverhältnis und den Abschluss einer Berufshaftpflichtversicherung maximal verringert. 80

Das maximal beschränkte Mitunternehmerrisiko der Beigeladenen wurde auch nicht durch eine besonders ausgeprägte Mitunternehmerinitiative kompensiert. Eine ausgeprägte Initiativbefugnis setzt voraus, dass dem Gesellschafter Aufgaben der Geschäftsführung, mit denen ein nicht unerheblicher Entscheidungsspielraum und damit auch ein Einfluss auf grundsätzliche Fragen der Geschäftsleitung verbunden ist, zur selbstständigen Ausübung übertragen werden (vgl. BFH-Urteile vom 07.11.2006 VIII R 5/04, BFH/NV 2007, 906 und vom 09.12.2002 VIII R 20/01, BFH/NV 2003, 601, 604). Dies ist vorliegend nicht der Fall. Nach § 3 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrages üben die Gesellschafter die Geschäftsführung gemeinschaftlich aus. Geschäftsführungsentscheidungen konnte die Beigeladene nicht selbst treffen. Sie waren mehrheitlich zu treffen. Zur Erledigung sonstiger, nicht die originäre Berufsausübung betreffender, laufender Geschäfte hat die Klägerin gem. § 3 Abs. 5 des Gesellschaftsvertrags Herrn Dr. H T und Herrn Dr. E P als geschäftsführende Gesellschafter bestimmt. Diese sind gem. § 3 Abs. 6 des Gesellschaftsvertrags auch für die Umsetzung von Beschlüssen und die rechtsgeschäftliche Vertretung der Gesellschaft bei Abschluss von Verträgen zuständig. Insoweit steht der Beigeladenen gar keine Entscheidungsbefugnis zu. Lediglich hinsichtlich der Rechtsgeschäfte der originären Berufsausübung und für die 81

Ausübung des fachlichen Direktionsrechts des Arbeitsgebers ist die Beigeladene gem. § 3 Abs. 2 und 3 berechtigt und verpflichtet. Diese Rechte und Pflichten ergeben sich jedoch bereits aus ihrer originären Position als Fachärztin in einer Arztpraxis und haben keinen Einfluss auf grundsätzliche Fragen der Geschäftsleitung.

- II. Einkünfte aus Gewerbebetrieb 82 83

Seit April 2008 gilt die Tätigkeit der Klägerin grundsätzlich gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG in vollem Umfang als Gewerbebetrieb, weil ihre Gesellschafter ab diesem Zeitpunkt eine freie Mitarbeiterin beschäftigt und mit ärztlichen Aufgaben betraut haben. Insoweit waren sie nicht mehr eigenverantwortlich tätig. 84

Nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG ist ein Angehöriger eines freien Berufs auch dann freiberuflich tätig, wenn er sich der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte bedient. Voraussetzung ist jedoch, dass er aufgrund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig wird. Fachlich vorgebildete Arbeitskräfte i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG sind nicht nur Angestellte, sondern auch Subunternehmer (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 23.05.1984 I R 122/81, BStBl. II 1984, 823). Dem Charakter der selbständigen Tätigkeit i.S. des § 18 EStG entspricht es, dass sie durch die unmittelbare, persönliche und individuelle Arbeitsleistung des Steuerpflichtigen geprägt ist (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 21.03.1995 XI R 85/93, BStBl. II 1995, 732, m.w.N.). Fehlt der Tätigkeit des Steuerpflichtigen der "Stempel seiner Persönlichkeit", so ist sie keine freiberufliche. Auf die steuerliche oder arbeits- und sozialversicherungsrechtliche Qualifizierung der Tätigkeit der Mitarbeiter kommt es daher nicht an. 85

Eine aufgrund eigener Fachkenntnisse eigenverantwortliche Tätigkeit liegt nur vor, wenn die persönliche Teilnahme des Berufsträgers an der praktischen Arbeit in ausreichendem Umfang gewährleistet ist. Die Eigenverantwortlichkeit erschöpft sich nicht darin, nach außen die Verantwortung für die ordnungsgemäße Durchführung der einzelnen Tätigkeit zu tragen. Die Ausführung jedes einzelnen Auftrags muss vielmehr dem Steuerpflichtigen selbst und nicht den qualifizierten Mitarbeitern zuzurechnen sein. Es genügt daher nicht eine gelegentliche fachliche Überprüfung der Mitarbeiter (vgl.BFH-Urteile vom 20.12.2000 XI R 8/00, BStBl. II 2002, 478 und vom 01.02.1990 IV R 140/88, BStBl. II 1990, 507). 86

Die Tatbestandsmerkmale "leitend" und "eigenverantwortlich" stehen nach dem Wortlaut des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG selbständig nebeneinander. Auch eine besonders intensive leitende Tätigkeit, zu der u.a. die Organisation des Sach- und Personalbereichs, Arbeitsplanung, Arbeitsverteilung, Aufsicht über Mitarbeiter und deren Anleitung und die stichprobenweise Überprüfung der Ergebnisse gehören, vermag daher die eigenverantwortliche Tätigkeit nicht zu ersetzen (vgl. BFH-Urteile vom 20.12.2000 XI R 8/00, BStBl. II 2002, 478 und vom 30.09.1999 V R 56/97, BFH/NV 2000, 284). 87

Nach diesen Rechtsgrundsätzen war die Klägerin seit April 2008 nicht mehr in vollem Umfang eigenverantwortlich und damit nicht freiberuflich tätig. Sie betrieb seither nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG einen Gewerbebetrieb. Die Klägerin hat die Beigeladene, die bereits Fachärztin für Augenheilkunde war, als fachlich vorgebildete Arbeitskraft mit der selbständigen Behandlung von Patienten beauftragt. Deren Tätigkeit war auch nicht von ganz untergeordneter Bedeutung. Vielmehr war und ist sie gem. § 3 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrags befugt, allein Behandlungsverträge mit den Patienten abzuschließen und durchzuführen. Sie war auch gem. § 3 Abs. 3 des Gesellschaftsvertrags allein zur 88

Ausübung des fachlichen Direktionsrechts des Arbeitgebers berechtigt und verpflichtet.

Nach eigenem Vortrag der Klägerin haben ihre Gesellschafter die von der Beigeladenen durchgeführten Behandlungen in R nicht umfassend selbst begutachtet oder in anderer Weise Einfluss hierauf genommen. Die Klägerin trug hierzu vor, dass die Altgesellschafter im Streitjahr 2008 an 117 Tagen, im Streitjahr 2009 an 129 Tagen und im Streitjahr 2010 an 60 Tagen in R tätig gewesen seien. Das reicht nach Auffassung des Gerichts nicht aus, um eine leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit der Altgesellschafter anzunehmen. Aus den weiteren von der Klägerin im gerichtlichen Verfahren eingereichten Unterlagen ergibt sich nichts anderes. Soweit die Gesellschafter der Klägerin an einzelnen Arbeitstagen sowohl in der Praxis in R als auch operativ im Krankenhaus tätig waren, kann nicht festgestellt werden, dass eine Überwachung der Beigeladenen erfolgt ist, weil die Klägerin selbst nicht darlegen konnte, in welchem Umfang und an welchem Orte der jeweilige Gesellschafter tätig gewesen ist. Hinsichtlich der Streitjahre 2011 bis 2013 machte die Klägerin keine Angaben über ihre Tätigkeit in R. Eine Betreuung, Beratung oder gar Kontrolle der Beigeladenen erfolgte somit für den gesamten Streitzeitraum nicht, so dass die Altgesellschafter auch nicht nach Außen die Verantwortung für die Behandlung übernehmen konnten. Sie konnten daher viele Behandlungen von Patienten auch nicht mit dem "Stempel ihrer Persönlichkeit" prägen. 89

Erbringen die Gesellschafter einer Personengesellschaft ihre Leistungen teils freiberuflich und teils - mangels Eigenverantwortlichkeit - gewerblich, so ist ihre Tätigkeit nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG insgesamt als gewerblich zu qualifizieren. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die verschiedenen Tätigkeiten nicht derart miteinander verflochten sind, dass sie sich gegenseitig unlösbar bedingen (vgl. BFH-Urteil vom 20.12.2000 XI R 8/00, BStBl. II 2002, 478 m.w.N.). Im Streitfall stehen die von den Gesellschaftern der Klägerin durchgeführten Patientenbehandlungen und Operationen in keinem unlösbaren Zusammenhang mit den Patientenkontakten der Beigeladenen. Es bedarf daher keiner Klärung, ob ab April 2008 die eigenverantwortliche oder nicht eigenverantwortliche Tätigkeit der Gesamttätigkeit der Klägerin das Gepräge gab. 90

Die Klägerin ist frühestens ab April 2008 gewerbesteuerpflichtig. Die Gewerbesteuerpflicht beginnt, wenn alle tatbestandlichen Voraussetzungen eines Gewerbebetriebs erfüllt sind und der Gewerbebetrieb tatsächlich in Gang gesetzt worden ist (vgl. BFH-Urteile vom 22.11.1994 VIII R 44/92, BStBl. II 1995, 900 und vom 05.03.1998 IV R 23/97, BStBl. II 1998, 745). Dazu gehört bei § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG i.V.m. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG, dass neben der nicht gewerblichen (hier: freiberuflichen) Tätigkeit eine gewerbliche Tätigkeit tatsächlich aufgenommen wird. Solange eine GbR nur freiberufliche Tätigkeiten ausübt, ist sie daher nicht gewerbesteuerpflichtig (vgl. BFH-Urteil vom 20.12.2000 XI R 8/00, BStBl. II 2002, 478 m.w.N.). Dem folgend hat der Beklagte im Streitfall für das Streitjahr 2008 erst die ab dem 01.04. erzielten Einkünfte als gewerbliche Einkünfte qualifiziert. 91

Es kann auch nicht der Auffassung der Klägerin gefolgt werden, dass – wenn schon die Gesellschafterstellung der Beigeladenen nicht anerkannt werde – sämtliche in R erzielten Einkünfte dieser zuzurechnen seien. Eine wirtschaftliche Zurechnung sämtlicher in R erzielter Einkünfte ergibt sich bereits nicht aus dem Gesellschaftsvertrag. In diesem wurde die konkrete Höhe der Einkünfte der Klägerin (2008 bis 2010 Fixbeträge, 2011 bis 2013 Fixbeträge zzgl. einer Beteiligung von 10 v.H. an dem in R erzielten Jahresgewinn) geregelt. Tatsächlich sind der Beigeladenen auch nur die vertraglich geschuldeten Einnahmen zugeflossen. 92

- 93

III. Verwirkung

Die Klage ist jedoch hinsichtlich der Streitjahre 2008 bis 2010 begründet, weil der Beklagte sein Recht, für diese Jahre (erstmalig) Gewerbesteuermessbescheide zu erlassen, verwirkt hatte. Auf Grund der bereits durchgeführten Bp bestand bei der Klägerin dahingehend Vertrauensschutz, dass die erzielten Einkünfte als Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu qualifizieren sind. 95

Entgegen der Auffassung der Klägerin war der Beklagte nicht bereits aufgrund der Regelung des § 173 Abs. 2 AO daran gehindert, für die Streitjahre 2008 bis 2010 Gewerbesteuermessbescheide zu erlassen. Nach § 173 Abs. 2 Satz 1 AO können Steuerbescheide, soweit sie aufgrund einer Außenprüfung ergangen sind, nur aufgehoben oder geändert werden, wenn eine Steuerhinterziehung oder eine leichtfertige Steuerverkürzung vorliegt. Nach § 173 Abs. 2 Satz 2 AO gilt dies auch in den Fällen, in denen eine Mitteilung nach § 202 Abs. 1 Satz 3 AO ergangen ist. 96

Da vorliegend keine Gewerbesteuermessbescheide, die aufgehoben oder geändert hätten werden können, vorlagen, sondern die Gewerbesteuermessbeträge mit den angefochtenen Bescheiden erstmalig festgesetzt wurden, liegen die Voraussetzungen der in § 173 Abs. 2 Satz 1 AO geregelten Änderungssperre nicht vor. Ebenso wenig greift im Streitfall die Änderungssperre des § 173 Abs. 2 Satz 2 AO ein. Diese Änderungssperre setzt voraus, dass aufgrund der Außenprüfung eine förmliche Mitteilung nach § 202 Abs. 1 Satz 3 AO ergangen ist (vgl. BFH-Urteil vom 02.10.2003 IV R 36/01, BFH/NV 2004, 307). Die Mitteilung muss nicht zwingend in einem gesonderten Schreiben erfolgen. Vielmehr kann auch ein ausdrücklicher Hinweis in einem Prüfungsbericht als Mitteilung i.S. des § 202 Abs. 1 Satz 3 AO angesehen werden (vgl. BFH-Urteilevom 14.12.1989 III R 158/85, BStBl. II 1990, 283 und vom 13.03.1991 X R 33/89, BFH/NV 1991, 643). 97

Im Streitfall ist im Anschluss an die erste bei der Klägerin für die Streitjahre 2008 bis 2010 durchgeführte Betriebsprüfung keine ausdrückliche gesonderte Mitteilung i.S. des § 202 Abs. 1 Satz 3 AO des Inhalts ergangen, dass die Außenprüfung nicht zu einer Änderung der Besteuerungsgrundlagen betreffend die Gewerbesteuer 2008 bis 2010 geführt hat. 98

Der Anspruch auf Erlass der Gewerbesteuermessbescheide ist jedoch verwirkt, weil insoweit der Grundsatz von Treu und Glauben entgegensteht. Verwirkung in diesem Sinne tritt ein, wenn ein Berechtigter durch sein Verhalten einen Vertrauenstatbestand dergestalt geschaffen hat, dass nach Ablauf einer gewissen Zeit die Geltendmachung seines Rechts als illoyale Rechtsausübung empfunden werden muss (vgl. BFH-Urteil vom 24.08.1995 IV R 112/94, BFH/NV 1996, 449). 99

Ein solches Verhalten der Finanzbehörde sieht der erkennende Senat in dem Verhalten der GKBp im Betriebsprüfungsverfahren für die Jahre 2008 bis 2010, das sich der Beklagte, der die Prüfungsfeststellungen übernommen hat, zurechnen lassen muss. Die GKBp hat für die Streitjahre 2008 bis 2010 bereits mit der Begründung eine Betriebsprüfung anberaumt, dass ein Gesellschafterwechsel stattgefunden hat, d.h. die Beigeladene in die Gesellschaft aufgenommen worden war. Im Vermerk „Grobplanung“ führte die GKBp aus, dass die Beigeladene mit 0/10.000 an der Gesellschaft beteiligte sei. Ein Gesellschaftsvertrag liege noch nicht vor. Für die Jahre 2006 bis 2007 wurde explizit keine Prüfung durchgeführt, weil für diese Jahre keine Änderungen zu erwarten seien. Im Folgenden erließ die GKBp eine Prüfungsanordnung für das Prüfungsfeld „gesonderte und einheitliche Feststellung von Einkünften 2008 bis 2010“. Im Rahmen der Bp wurden wiederum die Beteiligungsverhältnisse 100

geprüft (Tz. 1.3.2 des Bp-Berichts). Darüber hinaus erfolgte eine Prüfung der Sonderbetriebsausgaben, was u.a. auch zu einer Verlustminderung für das Streitjahr 2009 bei der Beigeladenen führte (Tz. 2.4.4 des Bp-Berichts). Diese Feststellung impliziert, dass der Prüfer die Beigeladene ausdrücklich als Gesellschafterin/Mitunternehmerin der freiberuflichen Klägerin angesehen hat, was eine Qualifizierung der Einkünfte als gewerbliche Einkünfte aufgrund der Abfärbewirkung ausschließt. Im Betriebsprüfungsbericht ist der Prüfungsgegenstand schließlich mit „Ges. u. einh. Feststellung der Einkünfte aus Selbständiger Arbeit“ bezeichnet worden, wobei die Einkunftsart – wie bereits dargelegt – noch in der Prüfungsanordnung offen gelassen wurde. Nach Erlass des Betriebsprüfungsberichts vom 30.04.2012 konnte die Klägerin nach Auffassung des Gerichts bei objektiver Betrachtung annehmen, die GKBp habe diese Einordnung endgültig vorgenommen. Dem entsprach es, dass der Beklagte in den Gewinnfeststellungsbescheiden für die Jahre 2011 bis 2013 die Einkünfte der Klägerin als solche aus selbständiger Arbeit behandelte. Das danach für die Gewerbesteuerfrage bedeutsame Verhalten der GKBp bzw. des Beklagten im Betriebsprüfungsverfahren hat, wie der Verwirkungstatbestand weiter voraussetzt (vgl. BFH-Urteil vom 07.07.2004, X R 24/03, BStBl. II 2004, 975 m.w.N.) tatsächlich zu einem Vertrauen der Klägerin darauf geführt, für die Streitjahre 2008 bis 2010 nicht mehr zur Gewerbesteuer herangezogen zu werden. Die Klägerin hat im Vertrauen hierauf die Vertragsgestaltungen mit den für die Streitjahre 2011 bis 2013 folgenden steuerlichen Konsequenzen beibehalten. An ihrem Verhalten (Änderung der Beteiligungsverhältnisse durch Kaufvertrag über Teilgesellschaftsanteile vom 23.02.2016) nach Abschluss der Folge-Bp lässt sich erkennen, dass sie auch bereits nach der ersten Bp vertragliche Konsequenzen gezogen hätte, wenn sie nicht davon ausgegangen wäre, dass die Einkünfte weiterhin als solche aus selbständiger Arbeit zu qualifizieren seien.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 101

Die Revision war nicht zuzulassen. Es liegt keiner der in § 115 Abs. 2 FGO abschließend aufgeführten Gründe für eine Revisionszulassung vor. Insbesondere hat die Rechtssache als Einzelfallentscheidung keine grundsätzliche Bedeutung. 102

---

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE